

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EKEG, 1160 Wien, OStr., vertreten durch Mag. DDr. Wilhelm Kryda, Steuerberater, 1170 Wien, Jörgerstraße 37/2, vom 19. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 vom 28. 5. 2002 sowie die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 1999 vom 23. 5. 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungserbin (Bw.) betreibt in den Jahren 1996 bis 1999 die gewerbliche Tätigkeit des Textileinzelhandels in Form einer Boutique.

Die EGmbH.. wurde im Jahre 1987 gegründet und per 1. 1. 1996 mit Gesellschaftsvertrag vom 26. 9. 1996 gem. § 7 Umwandlungsgesetz sowie Artikel II Umgründungssteuergesetz in die EKEG umgewandelt. Für den Zeitraum 1987 bis 1999 werden nachfolgend angeführte Verluste und Gewinne erwirtschaftet:

Jahr	Gewinne und Verluste	Umsätze
1987	-141.999,00	439.494,35
1988	-278.592,00	1.749.673,05
1989	-278.965,00	1.707.952,81
1990	-297.169,00	1.788.907,00

1991	-534.509,00	1.354.680,10
1992	-375.729,00	1.085.287,76
1993	-449.685,00	910.418,86
1994	-161.035,00	1.007.477,33
1995	-370.159,00	711.948,17
SUMME:	-2.887.842,00	10.755.839,43
1996	-374.346,00	155.319,96
1997	-354.763,00	43.437,63
1998	6.480,00	0,00
1999	326.956,00	0,00
SUMME:	-395.673,00	198.757,59
SUMME GESAMT:	<u>-3.283.515,00</u>	

Bezüglich der Feststellung der Einkünfte der Jahre 1996 und 1997 ergeht an die Bw. mit 23.

8. 1999 ein Ersuchen um Ergänzung. Darin wird seitens des Finanzamtes ausgeführt:

"Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1.	Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2.	Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3.	Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4.	Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen,
5.	Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6.	Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen wie Rationalisierungsmaßnahmen.

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (Eröffnung des Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen.

Da bereits die EGmbH.. im selben Handelsgewerbe Verluste erzielt hat und der Anlaufzeitraum daher abgelaufen ist, besteht der Verdacht auf Liebhaberei im Sinne der LVO."

Die Bw. beantwortet den Vorhalt dahingehend, dass sämtliche Maßnahmen und Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage getroffen worden seien, die Verluste sich im Wesentlichen durch den Umbau der TStr. und die Schließung des Sportartikelgeschäftes S ergeben hätten.

Mit 23. 5. 2002 erlässt das Finanzamt Feststellungsbescheide für die oben angeführten Jahre und führt die Bescheide begründend aus:

"Aufgrund der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 i. d. F. BGBl. 2 Nr. 358/1997 liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Fallen jedoch bei Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gem. § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen zu überprüfen.

Der Zeitraum Ihrer Tätigkeit umfasste die Jahre 1987 bis 1999. In diesem Zeitraum wurden bis auf die letzten beiden Jahre ausschließlich Verluste erzielt. Der Gesamtverlust beträgt S 3,283.515. Im Jahre 1999 wurde die Tätigkeit schließlich beendet.

In einer diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung wurde argumentiert, dass die Verluste im Wesentlichen durch den Umbau der TStr. entstanden wären. Im Allgemeinen dauern jedoch Straßenumbauarbeiten nicht zehn Jahre. Dem angeführten Argument sogar das Sportartikelgeschäft S habe wegen des Umbaus Konkurs anmelden müssen kann nicht gefolgt werden, da es sich dabei nur um eine Filiale gehandelt hat, und der Konkurs der ganzen Firma hauptsächlich andere Gründe gehabt haben dürfte.

Als Anlaufverluste finden die Verluste 1996 und 1997 ebenfalls keine Berücksichtigung, da der Beobachtungszeitraum durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen wird".

In der gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 1996 bis 1999 erhobenen Berufung vom 17. 6. 2002 führt die Bw. aus, dass die in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. 10. 1999 dargelegten Gründe bei der Bescheiderlassung ihrer Ansicht nach zu wenig berücksichtigt worden seien.

Es werde festgehalten, dass es sich bei dem gegenständlichen Betrieb im Sinne der Liebhabereiverordnung grundsätzlich um eine Einkunftsquelle handle. Trotz aller zu Gebote stehenden betriebswirtschaftlichen Maßnahmen zur Einkunftserhöhung, die in den einzelnen Jahren einzeln oder kumulativ eingesetzt wurden, traten Verluste ein. Diese Verluste seien jedoch nicht aus internen Gründen entstanden, sondern einzig und allein durch externe Faktoren, insbesondere im jahrelangen Umbau und in der Sperrung der OStrasse begründet, welche die Bw. nicht beeinflussen bzw. deren Negativwirkung nicht verhindern konnte.

Mit Bescheid vom 18. 3. 2003 weist das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 Bundesabgabenordnung ab und begründet dies wie folgt:

"Ihre gewerbliche Betätigung ist als Voluptuarbetrieb im Sinne des § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu § 2 Abs. 3 EStG 1988 (BGBl 1993/33) zu beurteilen.

Unter Liebhaberei versteht man eine an sich unter die sieben Einkunftsarten fallende Tätigkeit, die auf die Dauer gesehen nicht geeignet ist, einen Gewinn abzuwerfen.

Die Liebhabereiverordnung stellt für die Frage ob Liebhaberei vorliegt, auf das Erzielen eines kumulierten Gesamtgewinnes innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ab. Zufallsgewinne sind von der Besteuerung ausgenommen. Die in der Anlaufphase erlittenen Verluste bleiben an und für sich ausgleichs- und vortragsfähig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass die objektive Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit grundsätzlich innerhalb eines bestimmten Beobachtungszeitraumes nachzuweisen ist. Als Richtschnur für die Dauer des erforderlichen Beobachtungszeitraumes nimmt er bei einem Gewerbebetrieb einen Zeitraum von 8 Jahren an. Im gegenständlichen Fall umfasste der Zeitraum der Tätigkeit die Jahre 1987 – 1999, wobei mit Wirkung vom 1. 10. 1996 die EGmbH. in die EKEG umgewandelt wurde.

Der Beobachtungszeitraum besteht, - abgesehen vom nicht ins Gewicht fallenden Zufallsgewinn im Jahr 1998 – ausschließlich aus Verlustjahren, wobei der Gesamtverlust € 238.622 (ATS 3,283.515) beträgt.

Auch wenn Sie in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. 10. 1999 anführten, dass sämtliche Maßnahmen und Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durchgeführt wurden, und auch im Hinblick auf die Preisgestaltung ein marktgerechtes Verhalten gesetzt wurde, ist dem entgegenzuhalten, dass sich die geplanten Maßnahmen offenbar nicht in Umsatzsteigerungen niedergeschlagen haben, weshalb der Betrieb auch per 31. 12. 1999 geschlossen wurde.

Ihrem Vorbringen, dass für die Verluste ausschließlich externe Faktoren, wie z. B. die Sperre bzw. der Umbau der OStrasse , verantwortlich seien, ist folgendes zu entgegnen:

Wenn für die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Verfügung steht, kommt es weder auf eine prognostische Beurteilung der Aussichten auf Erzielung eines Gesamtgewinnes an, noch auf die Ursachen für die Beendigung einer Tätigkeit an".

Im Vorlageantrag der Bw. vom 26. 3. 2003 verweist die Bw. darauf, dass die Verluste ausschließlich und allein auf Grund externer Faktoren herbeigeführt worden seien und dies von der Finanzbehörde nicht entsprechen berücksichtigt worden sei.

Des Weiteren werde mitgeteilt, dass bereits im Jahre 1995 ein neuer Betriebszweig eröffnet worden sei, nämlich der Teppichverkauf. Ab dem Jahre 1995 sei somit ein neuerlicher Beobachtungszeitraum heranzuziehen und wiederum die ersten fünf bis acht Jahre als Anlaufzeitraum zulässig. Es seien daher die Verluste 1996 bis 1998 anzuerkennen. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 1996/14/0130 habe der Gerichtshof festgestellt, dass bei einer neuen Betriebseröffnung wiederum der drei bis fünfjährige Anlaufverlust zu gewähren sei.

Im Erkenntnis 96/15/0219 habe der VwGH für Tätigkeiten gem. § 1 Abs. 1 LVO festgestellt, dass sollte sich objektiv erst nach mehreren Jahren herausstellen, dass eine Tätigkeit niemals Erfolg bringend sein kann, sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle angesehen werden könne. Erst wenn diese Tätigkeit nach Feststellung der Erfolglosigkeit nicht eingestellt werde, sei sie ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren.

Da somit bereits ab jenem Zeitpunkt ab dem die Bw. festgestellt habe, dass keine Gewinne erzielt werden können, obwohl ein neuer Betrieb eröffnet worden sei, die Tätigkeit eingestellt

worden sei, der Teppichhandel als strukturverbessernde Maßnahme im Sinne einer Kriterienprüfung angesehen werden könne, handle es sich somit nicht um Liebhaberei.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird darauf hingewiesen, dass in den streitgegenständlichen Jahren nur im Jahre 1996 ein Teppichwarenverkauf in Höhe von S 15.325 in den Aufzeichnungen ausgewiesen sei, und es sich bei diesem, im Vergleich zu einem Gesamtumsatz von rund S 650.000, um eine zu vernachlässigende Größe handle, der Bereich des Teppichhandels daher eine Sortimenterweiterung und keine Änderung der Bewirtschaftung darstelle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur ersten Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 (in der Folge "LVO I") erging am 5. Juni 1990 ein ausführlicher Durchführungserlass (AÖFV 1990/187, in der Folge "LHE I"). Im Hinblick auf das Erkenntnis des VfGH vom 12. Dezember 1991, V 53/91 u. a., mit dem Art. I § 1 Abs. 3 Z 1 und Art. II aufgehoben wurden, wurde die Liebhabereiverordnung mit Wirkung ab 1. Jänner 1993 neu gefasst (BGBl. Nr. 33/1993; in der Folge "LVO II"). Erläuterungen zu den Neufassungen und Ergänzungen gegenüber der LVO I enthielt der Erlass vom 14. April 1993 (AÖFV 1993/178, in der Folge "LHE II"). Anschließend an zwei Erkenntnisse (VfGH vom 7.3.1995, B 301/94 und VwGH vom 20.4.1995, 91/13/0143) wurden im Erlass vom 27. November 1995 weitere Ergänzungen zur Liebhabereibeurteilung (AÖFV 1995/314) bekannt gegeben. Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Rechtsprechung kritisch durchleuchtet und in wesentlichen Punkten neu positioniert. Das Bundesministerium für Finanzen hat der geänderten Rechtsauffassung Rechnung getragen und die LVO II durch die Verordnung vom 28.11.1997, BGBl. II Nr. 358/1997, in einigen Punkten geändert.

Anwendungsbereich der LVO I

Die Wirksamkeit der LVO I bezieht sich im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992 (§ 1 Abs 3 Z 1 LVO I nur auf die Jahre 1990 und 1991), im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auf Tatbestände ab 23. Juni 1990 bis 31.12.1992. Auf Bescheide, die ab dem 23. Juni 1990 bis einschließlich 20. Februar 1992 ergangen sind, ist jedoch nach dem für diesen Zeitraum Rechtswirksamkeit entfaltenden Art. II der LVO I jedenfalls die LVO I anzuwenden.

Anwendungsbereich der LVO II

Die LVO II ist mit 1. Jänner 1993 in Kraft getreten und daher im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf Veranlagungsjahre ab 1993 und im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auf Tatbestände ab 1. Jänner 1993 anzuwenden.

Hinsichtlich der Vorjahre ist nach wie vor die hiezu ergangene Rechtsprechung maßgeblich. Die Verordnung BGBl 1993/33 ersetzt seit 1. Jänner 1993 die erste Liebhabereiverordnung. Beide Verordnungen werden durch die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (RL 1997, AÖF 1998/47) näher erläutert, welche als Bestandteil der EStR 2000 anzusehen sind.

Der Bestand der EKEG (Bw.) liegt im Geltungsbereich der LVO II (Zeitraum 1996 bis 1999).

Gleiches gilt für die Jahre 1993 bis 1995 (Bestand der EGmbH.). Die Beurteilung der Jahre 1990 bis 1992 fällt in den Anwendungsbereich der LVO I. Hinsichtlich der Jahre 1987 bis 1989 ist die zur Liebhaberei ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes maßgeblich.

Die LVO II unterscheidet:

- Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1),
- Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2) und
- Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs. 3).

Das in § 1 Abs. 1 vorausgesetzte subjektive Element einer *Gewinn(Überschuss)-erzielungsabsicht* ist bei Gesamtverlusten in Höhe von S 3.283.515 nicht unmittelbar erkennbar. Es ist anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1) darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliegt.

Das objektiv erkennbare Ertragstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn), bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten (Gesamtüberschuss) führen.

Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften hat nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägten nach einem solchen Erfolg zu gelten.

Treten daher durch unerwartete Umstände (z.B. unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, "Verlust" der persönlichen Arbeitskraft und vergleichbare Unabwägbarkeiten) unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139).

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen.

Wird eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn *Unabwärtsbarkeiten* vorliegen,

Fallen nach Ablauf des Anlaufzeitraums weiterhin Verluste an, so ist anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 zu untersuchen, ob auch über den Anlaufzeitraum hinaus vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Die Prüfung der Kriterien hat unter Einschluss der Verhältnisse im Anlaufzeitraum zu erfolgen.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1):

Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste ist insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierende Verluste einzustufen sind.

Dabei ist das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten. Für die Annahme von Liebhaberei spricht z.B., wenn die Verluste den Umsatz erreichen oder übersteigen. Die Entwicklung der Verluste ist dahin gehend zu beobachten, ob die Verluste beträchtlich ansteigen oder absinken. Dabei ist auch die Umsatzentwicklung im Auge zu behalten. Gleichbleibende oder steigende Verluste trotz fallender Umsätze sprechen für Liebhaberei.

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (§ 2 Abs. 1 Z 2):

Dabei ist zu untersuchen, ob Gewinne (Überschüsse), die nach oder während der Verlustphasen anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Ist dies der Fall, so spricht dies - auch bei Auftreten gravierender Verluste gegen Liebhaberei.

Für die Bw. vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass trotz Anfallen fortgesetzter Verluste über den Anlaufzeitraum hinaus, die weitere Annahme einer Einkunftsquelle im Hinblick auf die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 für den Zeitraum 1987 bis 1995 gerechtfertigt erscheine, jedoch ab dem Zeitpunkt der Umgründung des Unternehmens (1996 bis 1999), nicht mehr gerechtfertigt sei. Ab diesem Zeitpunkt sei von Liebhaberei auszugehen.

Die bis zum Zeitpunkt (1995) angefallenen Verluste werden steuerlich anerkannt.

Für den Anlaufzeitraum (drei Jahre) erwirtschaftete die Bw. Verluste in Höhe von insgesamt S 699.556. Bei der sich daran anschließenden jährlichen Prüfung anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 ergibt sich nach Auffassung des Finanzamtes, dass auch noch sechs weitere Jahre hindurch (Verluste in diesem Zeitraum in Höhe von insgesamt S 2.188.286) von einer Einkunftsquelle auszugehen sei.

Es stelle sich bei der vorliegenden Tätigkeit der Bw. nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren (hier neun Jahren) heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein könne. Die Tätigkeit wurde vom Finanzamt dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle qualifiziert (vgl. Herzog/Zorn, Das neue Liebhabereirecht, RdW 1990, 265ff.).

Für das zehnte Verlustjahr (nach erfolgter Umgründung des Unternehmens) ergibt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass ein weiteres Anbieten der vom Markt offensichtlich nicht ausreichend akzeptierten Leistungen (die Verluste übersteigen nun ein Mehrfaches der Umsätze, für die Jahre 1998 und 1999 werden keine Umsätze erzielt) nicht mehr marktgerecht war. Da die Tätigkeit trotzdem nicht eingestellt wurde, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren. Dies erscheint auch insofern gerechtfertigt, als im Zeitraum 1987 bis 1995 durchaus erhebliche Umsätze zu verzeichnen waren (Im Jahre 1990 beispielsweise in Höhe von S 1.788.907 - siehe Tabelle oben), und im Jahre 1996 bei einem vergleichsweise geringen Umsatz von S 155.319,96 ein Verlust in Höhe von S 374.346 erwirtschaftet wurde.

Beginnend mit dem zehnten Jahr ist Liebhaberei anzunehmen. Die Verluste der ersten neun Jahre sind steuerlich anzuerkennen.

Das Festhalten an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht mehr sinnvollen Betätigung führt im Sinne der Rechtsprechung zur Beurteilung als Liebhaberei (VwGH vom 28. 2. 2002, 96/15/0219), denn aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG 1988 ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei (Voluptuar) gegeben. Die damit verbundenen Verluste (bzw. Verlustanteile) sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert.

Anlaufzeitraum:

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). *Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen.* Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Wurde eine Betätigung (nach Ablauf des Anlaufzeitraums und allenfalls weiterer Jahre) endgültig als Liebhaberei eingestuft und wird sodann die

Bewirtschaftung geändert, so gilt dies als Beginn einer Betätigung. Es beginnt daher bei Einstufung als Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 ein (neuer) Anlaufzeitraum zu laufen.

Davon kann jedoch im vorliegenden Fall keineswegs gesprochen werden, da der Teppichverkauf *tatsächlich* (als größtmäßig zu vernachlässigender Umsatz) zu keiner Änderung der Betätigung der Bw. geführt hat.

Die Bw. bringt in der Berufung weiters vor, dass Unabwägbarkeiten Ursache für die Verluste gewesen seien. Dieser Auffassung ist das Finanzamt bereits insofern gefolgt, als die Verluste der Jahre 1990 bis 1995 steuerlich Anerkennung gefunden haben. Wenn die Bw. nun in der Berufung vorbringt, dass dies auch für den Zeitraum 1996 bis 1999, d. h. nach der Umgründung des Unternehmens anzunehmen sei, wird dazu ausgeführt, dass die Bw. nach dem schlechten Geschäftsgang in der GmbH. mit Gesamtverlusten in Höhe von S 2.887.842 für den Zeitraum 1996 bis 1999 nicht mehr von Unabwägbarkeiten bzw. von unerwarteten Umständen sprechen kann. Vielmehr waren ihr bei Geschäftsgründung (Umgründung) der Nachfolge KEG. die herrschenden Marktverhältnisse bereits bekannt, diese somit nicht unerwartet, und hat die Bw. dies durch die Weiterführung an diesem Standort bewusst in Kauf genommen. Es wurden in den folgenden Jahren überdies *höhere Verluste als Umsätze erwirtschaftet*. Dass an diesem Standort der von der Bw. angeführte Teppichverkauf Erfolg bringend sein werde, war nach der von der Bw. vorgebrachten Standortbeurteilung nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates betriebswirtschaftlich nicht zu erwarten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juni 2005